

NORMA ECUATORIANA DE CONTABILIDAD

NEC No. 25

ACTIVOS INTANGIBLES

CONTENIDO

NORMA ECUATORIANA DE CONTABILIDAD NEC No. 25

ACTIVOS INTANGIBLES

	Pág. No	<u>Párrafos</u>
<u>Objetivo</u>	4	
<u>Alcance</u>	4	1 - 6
<u>Definiciones</u>	7	7
<u>Activos intangibles</u>	9	8 - 9
<u>Identificabilidad</u>	10	10 - 12
<u>Control</u>		13 - 16
<u>Beneficios económicos futuros</u>	12	17
<u>Reconocimiento y medición iniciales de un activo intangible</u>	13	18 - 22
<u>Adquisición independiente</u>	14	23 - 26
<u>Adquisición como parte de una combinación de negocios</u>	14	27 - 32
<u>Adquisición mediante una subvención del gobierno</u>	17	33
<u>Intercambios de activos</u>	17	34 - 35
<u>Crédito mercantil generado internamente</u>	18	36 - 38
<u>Otros activos intangibles generados internamente</u>		39 - 40
<u>Fase de investigación</u>	20	41 - 44
Fase de desarrollo		45 - 52
<u>No reconocimiento como activo de gastos de períodos anteriores</u>	27	53 - 55
<u>Reconocimiento de un gasto</u>	26	56 - 58
Costo de un activo intangible generado internamente		59
<u>Desembolsos posteriores a la adquisición</u>	28	60 - 62
<u>Medición con posterioridad al reconocimiento inicial</u>	29	63
Tratamiento Referencial		
<u>Tratamiento alternativo permitido</u>	29	64 - 78

	Pág. No	<u>Párrafos</u>
<u>Amortización</u>	33	79 - 87
<u>Ejemplo</u>	36	83
Período de amortización		
<u>Método de amortización</u>	37	88 - 90
<u>Valor residual</u>	38	91 - 93
<u>Revisiones del período y del método de amortización</u>	39	94 - 96
<u>Recuperabilidad del valor en libros – pérdida por deterioro</u>	41	97-102
<u>Retiros y disposición de activos intangibles</u>	43	103 106
<u>Revelaciones De tipo general</u>	44	107 -112
<u>Activos intangibles contabilizados según el método alternativo permitido</u>	48	113 -114
<u>Desembolsos de investigación y desarrollo</u>		115 -116
<u>Otra información</u>	49	117
<u>Fecha de vigencia</u>	49	118

NORMA ECUATORIANA DE CONTABILIDAD NEC No. 25

ACTIVOS INTANGIBLES

Esta Norma, ha sido desarrollada con referencia a la Norma Internacional de Contabilidad NIC 38. La Norma se muestra en tipo cursivo, y debe ser leída en el contexto de la guía de implantación de esta Norma. No se intenta que las Normas Ecuatorianas de Contabilidad se apliquen a partidas inmateriales.

OBJETIVO

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los activos intangibles, que no estén contemplados específicamente en otra Norma Ecuatoriana de Contabilidad. Esta Norma exige que las empresas procedan a reconocer un activo intangible si, y solo si, se cumplen ciertos criterios. La Norma especifica también cómo determinar el valor en libros de los activos intangibles, y exige que se efectúen ciertas revelaciones sobre activos intangibles.

ALCANCE

1. *Esta Norma debe ser aplicada por todas las empresas, al proceder a contabilizar activo intangibles, excepto en los siguientes casos:*
 - (a) *los activos intangibles que se encuentren en otra Norma Ecuatoriana de Contabilidad;*
 - (b) *activos financieros según se han definido en otras NEC;*
 - (c) *las concesiones sobre minas y yacimientos, así como los gastos de exploración, desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos naturales no renovable; y*

(d) aquellos activos intangibles que aparecen en las compañías de seguros, derivados de las pólizas de los asegurados.

2. En el caso de que otra Norma Ecuatoriana de Contabilidad se ocupe de una clase específica de activo intangible, la empresa aplicará esa Norma en lugar de la presente. Como ejemplos de lo anterior, esta Norma no es aplicable a:

- (a) Los activos Intangibles mantenidos por la empresa para su venta en el curso ordinario de sus actividades (véase al respecto la NEC 11, Inventarios, así como la NEC 15, Contratos de Construcción);
- (b) Activos por impuestos diferidos;
- (c) Arrendamientos que apliquen según las reglas establecidas en la Norma relacionada con arrendamientos;
- (d) Activos que tengan relación con los beneficios a suministrar a los empleados por sus beneficios a largo plazo;
- (e) Crédito Mercantil comprado surgido de la combinación de negocios (véase NEC 21);
- (f) Los activos financieros según se han definido en la Norma relacionada con Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar.

3. Algunos Activos Intangibles pueden estar contenidos en, o contener, una esencia de naturaleza tangible, como es el caso de un disco compacto (en el caso de programas informáticos), de documentación legal (en el caso de una licencia o patente) o de una película. En el proceso de determinar si un activo, que incluye ejemplos tangibles e intangibles, debe ser tratado según la NEC 12, Propiedades, Planta y Equipo, o como un activo intangible, según la presente Norma, se requiere efectuar el juicio

oportuno, que permita evaluar cual de los dos elementos tiene un peso más significativo. Por ejemplo los programas informáticos para una maquinaria o herramienta controlada por computadora, que no puede funcionar sin un programa específico, son una parte integrante del equipo y serán tratados como elementos de las propiedades, planta y equipo. Lo mismo se aplica al programa operativo de una computadora. Cuando los programas informáticos no constituyan parte integrante del equipo, serán tratados como activos intangibles.

4. Esta Norma es de aplicación, entre otros elementos, a los desembolsos por gastos de publicidad, a los de formación de personal, a los de puesta en marcha de la actividad o de la empresa, y a los correspondientes a las actividades de investigación y desarrollo. Las actividades de investigación y desarrollo están orientadas al desarrollo de nuevos conocimientos. Por tanto, aunque de este tipo de actividades puede derivarse un activo con apariencia física (por ejemplo un prototipo), la sustancia tangible del elemento es de importancia secundaria con respecto a sus componentes intangibles, que vienen constituidos por el conocimiento incorporado al activo en cuestión.

5. En el caso de un arrendamiento financiero, el activo subyacente puede ser tangible o intangible. Después de haber efectuado el reconocimiento inicial en las cuentas, el arrendatario se enfrentará con un activo intangible, mantenido bajo la forma de un arrendamiento financiero, al que pudiera ser de aplicación la normativa de este Pronunciamiento. Los derechos de concesión o licencia para productos tales como películas, grabaciones en video, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos fonográficos, están excluidos del alcance de la Norma relacionada con arrendamientos, pero caen dentro del contenido de la presente Norma.

6. Las exclusiones del alcance de una Norma Ecuatoriana de Contabilidad pueden producirse cuando en el caso de ciertas actividades u operaciones, estas sean de una naturaleza tan especializada que puedan dar lugar a problemas contables, siendo entonces preciso un tratamiento diferente. Tal

es el caso de los desembolsos por exploración, desarrollo o extracción de petróleo, gas y otros depósitos minerales, en las industrias extractivas, así como de los contratos entre las compañías de seguros y los tomadores de las pólizas de seguros. Por tanto, esta Norma no es de aplicación a los desembolsos realizados en tales actividades. No obstante esta Norma será de aplicación a otros activos intangibles (como los programas informáticos) y otros tipos de desembolso (por ejemplo los de inicio de la actividad), que se pueden presentar en las empresas dedicadas a la extracción o en las compañías de seguros.

DEFINICIONES

7. *Los siguientes términos se usan en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:*

Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se posee para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad.

Un activo es todo recurso:

(a) controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados, y

(b) del que la empresa espera obtener en el futuro, beneficios económicos.

Son activos monetarios tanto el dinero en efectivo como otros activos, por los que se van a recibir unas cantidades fijas o perfectamente determinables en dinero.

Investigación es todo estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

Desarrollo es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o uso comercial.

Amortización es la asignación sistemática del monto depreciable de un activo intangible entre los años de su vida útil estimada.

Monto depreciable es el costo de un activo u otro monto sustituido por el costo en los estados financieros, menos su valor residual.

Vida útil es:

- (a) el período durante el cual se espera utilizar el activo amortizable por parte de la empresa, o
- (b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la empresa.

Costo histórico es el monto de efectivo o equivalentes de efectivo pagado, o bien el valor justo de la contrapreciación entregada para comprar un activo, en el momento de su adquisición o construcción.

Valor residual es el monto neto que la empresa espera obtener de un activo al final de su vida útil, después de haber deducido los costos por disposición del activo.

Valor justo es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador bien informado y dispuesto a comprar y un vendedor bien informado y dispuesto a vender, adecuadamente informados, en una transacción libre competencia.

Un mercado activo es un mercado en el que se dan todas las condiciones siguientes:

- (a) *los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;*
- (b) *se pueden encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio; y*
- (c) *los precios están disponibles para el público.*

La perdida por deterioro es el monto por el cual el saldo en libros de un activo excede a su valor recuperable.

Valor en libros es el monto por el que se reconoce un activo en el balance general, después de deducir cualquier amortización acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas, que se refieran al mismo.

ACTIVOS INTANGIBLES

8. Con frecuencia, las empresas emplean recursos o incurren en pasivos, por la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles tales como conocimiento científico o tecnológico, diseño o implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, licencias o concesiones, propiedad intelectual, conocimientos comerciales o marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales). Otros ejemplos comunes de partidas que están comprendidas en esta amplia denominación son los programas informáticos, las patentes, los derechos de autor, las películas, las listas de clientes, los derechos a recibir intereses hipotecarios, las licencias de pesca, las cuotas de importación, las franquicias, las relaciones con clientes o proveedores, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado y los derechos comerciales.

9. No todos los ítem descritos en el párrafo 8, cumplen los elementos de la definición de activo intangible, esto es identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros. Si una partida de las que están reguladas por esta Norma, no cumpliera la

definición de activo intangible, el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la empresa, se reconocerá como gasto del periodo en el que se ha incurrido. No obstante, si la partida en cuestión ha sido adquirida en una combinación de negocios, que se trata contablemente como una compra formará parte del crédito mercantil que se reconozca en el momento de la compra (véase el párrafo 56).

Identificabilidad

10. La definición de un activo intangible requiere que este sea perfectamente identificable, con el fin de poderlo distinguir claramente el crédito mercantil que surge de una combinación de negocios que se trata contablemente como una compra, representa un pago hecho por la empresa adquirente, anticipando beneficios económicos futuros. Estos beneficios económicos futuros pueden tener su origen en la sinergia que se produzca entre los activos identificables adquiridos, o de activos, los cuales individualmente, no cumplan las condiciones para su reconocimiento como tales en los estados financieros, pero por los que la empresa adquirente está dispuesta a pagar.

11. Un activo intangible puede ser distinguido claramente como diferente del crédito mercantil si tal activo es separable. Un activo tendrá el carácter de separable siempre que la empresa pueda alquilarlo, venderlo, cambiarlo, o distribuir los beneficios económicos futuros atribuibles a tal activo, sin tener que disponer también de los beneficios del mismo tipo que pertenezcan a otros activos, utilizados en la misma actividad generadora de ingresos.

12. La separabilidad no es una condición necesaria para la identificabilidad, puesto que la empresa puede ser capaz de identificar un activo de distintas formas. Por ejemplo, si un determinado activo intangible se adquiere conjuntamente con otros activos, la transacción puede suponer la transferencia de derechos legales que permitan a la empresa identificar el activo intangible en cuestión. De forma similar si mediante un proyecto

interno la entidad pretende crear derechos de carácter legal para su utilización, la naturaleza que posean tales derechos puede ayudar a la empresa en la identificación del activo intangible subyacente que ha sido generado internamente; además, si un activo genera beneficios económicos futuros solo cuando está en combinación con otros activos, el activo será identificable siempre que la empresa sea capaz de identificar a su vez los beneficios económicos futuros que procedan del activo en cuestión.

Control

13. Una empresa controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos subyacentes en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. La capacidad que la empresa tiene para controlar los beneficios económicos futuros, en el caso de elementos tales como propiedades, planta y equipo, radica, normalmente, en derechos de tipo legal exigibles ante la justicia. En ausencia de tales derechos de tipo legal, será más difícil demostrar que existe control. No obstante, la exigibilidad legal de un derecho sobre el elemento no es una condición necesaria para la existencia de control, puesto que la empresa puede ejercer el control, sobre los citados beneficios económicos de alguna otra manera.

14. Los conocimientos técnicos y de mercado pueden dar lugar a beneficios económicos futuros. La empresa controlará tales beneficios si, por ejemplo, tiene protegidos tales conocimientos por derechos legales, como la propiedad intelectual, la restricción de los acuerdos comerciales (si están permitidos), o bien por una obligación legal de los empleados que deban mantener la confidencialidad.

15. Una empresa puede tener un equipo de personas capaces, de manera que pueda identificar posibilidades de mejorar su nivel de competencia

mediante la formación especializada, cuyo desembolso producirá beneficios económicos en el futuro. La empresa puede también esperar que su equipo continúe prestando sus servicios dentro de la entidad. Sin embargo, normalmente la empresa tiene un control insuficiente, sobre los beneficios económicos futuros esperados, que pueda producir un equipo de empleados con mayor especialización como para poder considerar que los montos dedicados a la formación cumplen la definición de activo intangible. Por razones similares, es improbable que las habilidades técnicas o gerenciales, de carácter específico, cumplan con la definición de activo intangible, a menos que estén protegidas por derechos legales, para ser utilizadas y alcanzar los beneficios económicos futuros que se espera de ellas, y además cumplan las demás condiciones de la definición de activo intangible.

16. Una empresa puede tener una cartera de clientes o una determinada cuota de mercado, y esperar que, debido a los esfuerzos empleados en desarrollar relaciones y lealtad de los clientes, estos vayan a continuar demandando los bienes y servicios ofrecidos por la entidad. Sin embargo, en ausencia de derechos legales, u otras formas de control, que protejan esta expectativa de relaciones o de lealtad continua por parte de los clientes, la empresa tendrá, por lo general, un grado de control insuficiente sobre los beneficios económicos futuros, que se podrían derivar de las mismas, como para poder considerar que tales partidas (cartera de clientes, cuotas de mercado, relaciones con la clientela, lealtad de los clientes), cumplan la definición de activo intangible.

Beneficios económicos futuros

17. Entre los beneficios económicos futuros que pueden resultar de un activo intangible se incluyen los ingresos procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de costos y otros rendimientos que se derivan del uso del activo por parte de la empresa. Por ejemplo, el uso de la propiedad intelectual

dentro del proceso de producción, puede reducir los costos de producción futuras, en lugar de aumentar los ingresos futuros.

RECONOCIMIENTO Y MEDICION INICIAL DE UN ACTIVO INTANGIBLE

18. El reconocimiento de una partida como activo intangible requiere que la empresa demuestre que el activo cumple:

- (a) la definición de activo intangible (véase en los párrafos 7 a 17); y
- (b) los criterios para su reconocimiento establecidos en esta Norma (véase los párrafos 19 al 55)

19. *Un activo intangible debe ser objeto de reconocimiento como activo sí, y solo si:*

- (a) es probable que los beneficios económicos futuros atribuibles al activo fluirán hacia la empresa, y*
- (b) el costo del activo puede ser medido confiablemente.*

20. *La empresa debe evaluar la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros utilizando hipótesis razonables y fundadas que representen las mejores estimaciones de la gerencia respecto al conjunto de condiciones económicas que se darán a lo largo de la vida útil del activo.*

21. La empresa utilizará su juicio para evaluar el grado de certidumbre asociado al flujo de beneficios económicos futuros, que se ha atribuido al uso del activo, a partir de la evidencia disponible en el momento de proceder al reconocimiento inicial, otorgado un peso mayor a la evidencia procedente de fuentes externas.

22. La medición inicial de un activo intangible es al costo histórico de adquisición o producción.

ADQUISICION INDEPENDIENTE

23. Si se adquiere por separado el activo intangible, por lo general el costo del mismo podrá ser medido confiablemente. Esto ocurre particularmente cuando la contraprestación por la compra es efectivo u otros activos monetarios.

24. El costo histórico de adquisición o producción de un activo intangible comprende su precio de compra, incluyendo los aranceles o los impuestos que graven la adquisición y que no sean recuperables por parte de la empresa, y todos los desembolsos directamente atribuidos a la preparación del activo para el uso al que va destinado. Entre los desembolsos directamente atribuibles estarán por ejemplo los honorarios profesionales por servicios jurídicos. Las rebajas y descuentos comerciales que pudiera haber, se deducen en el cálculo del costo histórico.

25. Si, en la adquisición de un activo intangible se procede a diferir el pago por un periodo mayor del normal en las transacciones a crédito, su costo será el precio equivalente al de contado. La diferencia entre el precio a pagar y el precio equivalente se reconocerá como un gasto financiero, a lo largo del periodo hasta que finalicen los pagos, a menos que se pueda capitalizar, utilizando el tratamiento alternativo permitido en la NEC 10, Costos de financiamiento.

26. Si un determinado activo intangible se adquiere a cambio de la emisión de instrumentos de capital por parte de la empresa compradora, el costo del activo será igual al valor justo de los instrumentos de capital que a su vez serán iguales al valor razonable del activo.

ADQUISICION COMO PARTE DE UNA COMBINACION DE NEGOCIOS

27. Según lo establecido en la Norma relacionada con Combinación de Negocios (véase NEC 21), si se adquiere un activo intangible en una combinación que se trata contablemente como una compra, el costo del

activo se determinará a partir de su valor justo en la fecha que tenga lugar la adquisición.

28. Es preciso utilizar el juicio para determinar si el costo (en este caso, el valor justo) de un activo intangible, adquirido en una combinación de negocios, puede ser medido confiablemente como para reconocerlo por separado. Los precios de cotización cuando existe un mercado activo, proporcionarán la medida más confiable para el valor justo (véase también el párrafo 67). El precio apropiado de mercado es el precio para el comprador. Si no estuvieran disponibles los precios para el comprador, puede estimarse el valor razonable a partir de los precios pagados en las últimas transacciones realizadas en el mercado, siempre y cuando no haya habido un cambio significativo en las condiciones del mismo, entre la fecha de estas transacciones y la de la estimación del valor justo.

29. Si no existiera un mercado activo para el activo intangible, su costo habrá de reflejar, utilizando la mejor información disponible, el monto que la empresa hubiera satisfecho por un activo, en el momento de la adquisición, en una transacción de libre competencia, realizada entre un comprador y un vendedor experimentados. Para determinar este monto la empresa tendrá que considerar el resultado de las transacciones recientes realizadas sobre activos similares.

30. Ciertas empresas que están habitualmente implicadas en la compra y venta de determinados activos intangibles, han desarrollado técnicas para estimar, de forma indirecta, sus valores justos. Tales técnicas pueden ser utilizadas para la medición inicial de un activo intangible adquirido, dentro de una combinación de negocios que se ha calificado como compra siempre que su objetivo sea estimar el valor, justo tal como ha sido definido en esta Norma y en ellas se tengan en cuenta las transacciones y prácticas de ventas corrientes en la industria al que pertenece el activo en cuestión.

Entre estas técnicas se incluirá, cuando sea apropiado, la aplicación de múltiplos que sean reflejo de las transacciones corrientes, sobre determinados indicadores que muestran el rendimiento del activo (tales como ingresos cuotas de mercado, ganancias de operación etc.) y también el descuento de los flujos netos de efectivo estimados para el elemento intangible.

31. De acuerdo con la presente Norma y teniendo en cuenta los requisitos de la NEC 21, Combinación de Negocios, en lo que se refiere al reconocimiento de los activos y pasivos identificables:

- (a) el adquirente reconocerá un activo intangible que cumpla los criterios de reconocimiento establecidos en los párrafos 19 y 20, incluso si tal activo no había sido objeto de reconocimiento previo en los estados financieros de la empresa adquirida, y
- (b) si el costo (en este caso, el valor justo) de un activo intangible, que se adquiere formando parte de una combinación de negocios, tratada como una compra, no pudiera ser medido de forma confiable, no podría reconocerse como activo intangible independiente, pero se incluiría dentro del crédito mercantil (véase el párrafo 56).

32. A menos que exista un mercado para el activo intangible, adquirido en una combinación de negocios que es una compra, la NEC 21, Combinación de Negocios, limita el monto del costo por el que se reconocerá inicialmente un activo intangible a una cantidad tal que no haga surgir un crédito mercantil negativo, ni aumente su saldo, en la fecha en que se produce la adquisición.

ADQUISICION MEDIANTE UNA SUBVENCION DEL GOBIERNO

33. En algunos casos el activo intangible puede ser adquirido gratis, o por un precio simbólico, mediante una subvención del gobierno. Esto puede suceder en los casos en que las autoridades transfieren o asignan a la

empresa activos intangibles, tales como derechos sobre terrenos de un aeropuerto, licencias para explotar emisoras de radio o televisión, licencias de importación, o bien cuotas o derechos de accesos a otros recursos de carácter restringido según lo establecido en la NEC 24, Contabilización de los Subsidios del Gobierno e Información a Revelar referente a Asistencia Gubernamental, la empresa puede elegir reconocer inicialmente, tanto el activo intangible como el subsidio a su valor justo. Si la empresa no escoge el tratamiento contable descrito, procederá a reconocer el activo, inicialmente por un valor simbólico, más cualquier gasto eventual que sea directamente atribuible a las operaciones de preparación, del activo en cuestión para el uso al que se encuentra destinado.

Intercambios de Activos

34. Un activo intangible puede ser adquirido, total o parcialmente, a cambio de otro activo intangible diferente, o bien a cambio de cualquier otro activo. El costo de tal partida será medido según el valor justo del activo recibido, que será equivalente al valor justo del activo entregado a cambio, ajustado en su caso por los montos de efectivo o equivalentes líquidos transferidos en la operación.

35. Un activo intangible puede ser adquirido a cambio de otro activo similar, que tenga un uso parecido en la misma línea de actividad productiva, y que posea un valor razonable similar. Un activo intangible, puede también, ser vendido a cambio de instrumentos de capital sobre un activo similar. En ambos casos, debido a que el proceso de realización de las ganancias no ha sido completado, no se reconocerán pérdidas ni ganancias en la transacción. En su lugar, el costo de los nuevos activos adquiridos será el valor en libros de los activos entregados. No obstante, la consideración del monto del valor justo del activo recibido a cambio, en estas operaciones, puede poner de manifiesto la existencia de una pérdida por deterioro del valor en el activo entregado, y se asignará el valor en libros del activo entregado después de haber tenido en cuenta tal decremento.

CREDITO MERCANTIL GENERADO INTERNAMENTE

36. *El crédito mercantil generado internamente no debe ser reconocido como activo.*

37. En algunos casos, se incurre en desembolsos para generar beneficios económicos futuros, pero ello no produce la generación de un activo intangible, que cumpla con los criterios de reconocimiento establecidos en esta Norma. A menudo tales montos se describen como contribuciones al crédito mercantil generado internamente. Este crédito mercantil generado por la propia empresa, no se reconoce como un activo porque no constituye un recurso identificable, controlado por la entidad, que pueda ser medido de forma confiable a su costo de adquisición o producción.

38. Las diferencias existentes, en un momento determinado, entre el valor de mercado de la empresa y el valor en libros de sus activos identificables netos, pueden captar una amplia variedad de factores que afectan al valor de la empresa en su conjunto. Sin embargo, no se puede considerar que tales diferencias representan el costo de eventuales activos intangibles controlados por la empresa.

OTROS ACTIVOS INTANGIBLES GENERADOS INTERNAMENTE

39. En ocasiones, es difícil evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento como activo. En efecto, frecuentemente resulta difícil:

- a) determinar si, y en qué momento, existe un activo identificable del que se derive una probable generación de beneficios económicos en el futuro, y
- b) establecer el costo del activo de forma confiable, puesto que, en ciertos casos, el costo de generar internamente un activo intangible, no puede distinguirse del costo de mantener o mejorar el crédito mercantil generado internamente, o bien el costo de desarrollar día a día las actividades de la empresa.

Por tanto, además de cumplir con los requisitos para el reconocimiento y medición inicial de un activo intangible, la empresa aplicará las condiciones y guías establecidas en los párrafos 40 a 55 que siguen a la hora de considerar la posible generación de activos de forma interna.

40. Para evaluar si un determinado activo intangible generado internamente cumple con los criterios para su reconocimiento, la empresa considerará dos fases en la generación del posible activo, a saber:

- (a) la fase de investigación, y
- (b) la fase de desarrollo

A pesar de que los términos “investigación y desarrollo” han sido objeto de definición en esta Norma, los de “fase de investigación” y “fase de desarrollo” tienen, para los propósitos de este Pronunciamiento, un significado más amplio.

41. Si la empresa no fuera capaz de distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo, en un proyecto interno para crear un activo intangible, procederá a tratar los desembolsos que ocasione tal proyecto como si hubiesen sido incurridos solo en la fase de investigación.

FASE DE INVESTIGACION

42. *No se procederá a reconocer activos intangibles surgidos de la investigación (o de la fase de investigación en proyectos internos). Los desembolsos por investigación (o de la fase de investigación, en el caso de proyectos internos), deben reconocerse como gastos del período en el que se incurran.*

43. Esta Norma toma la postura de que, en la fase de investigación de un proyecto, la empresa no puede demostrar que existía activo alguno de carácter intangible, que pueda generar probables beneficios económicos en el futuro. Por lo tanto, los desembolsos correspondientes, se reconocerán siempre como gastos, en el momento en que se produzcan.

44. Son ejemplos de actividades de investigación los siguientes:

- (a) actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos;
- (b) la búsqueda, evaluación y selección anual de aplicaciones de resultados de la investigación u otro tipo de conocimientos;
- (c) la búsqueda de alternativas válidas para materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios; y
- (d) la formulación, diseño, evaluación y selección final de posibles alternativas para nuevos o sustancialmente mejorados, materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios.

FASE DE DESARROLLO

45. *Un activo intangible, surgido del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno), debe ser reconocido como tal si, y solo si, la empresa puede demostrar todas y cada una de las condiciones siguientes:*

- a) *técnicamente, es posible completar la producción del activo intangible, de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta;*
- b) *su intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo;*
- c) *su capacidad de utilizar o vender el activo intangible;*
- d) *la forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la empresa deberá demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible, o para el activo en sí, o, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad;*
- e) *la disponibilidad de adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para usar o vender el activo intangible; y*
- f) *su capacidad para evaluar, de forma confiable, el costo atribuible al activo intangible durante su desarrollo.*

46. En la fase de desarrollo de un proyecto, la empresa puede, en algunos casos, identificar un activo intangible y demostrar que el mismo puede generar probables beneficios económicos en el futuro. Esto se debe a que la fase de desarrollo, en un proyecto, cubre etapas mas avanzadas que la fase de investigación.

47. Son ejemplos de actividades de desarrollo las siguientes:

- a) el diseño, construcción y prueba preliminar a la producción y utilización, de modelos y prototipos;

- b) el diseño de herramientas, troqueles, moldes y planillas que impliquen tecnología nueva;
- c) el diseño, construcción y operación de una planta piloto, que no tenga una escala económicamente rentable para la producción comercial, y
- d) el diseño, construcción y prueba de una solución ya escogida de nuevos, o sustancialmente mejorados, materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios.

48. Con el fin de demostrar cómo un determinado activo intangible, puede generar probables beneficios económicos futuros, la empresa evaluará los rendimientos económicos que se recibirán del mismo utilizando los principios de la NEC 27, Deterioro del Valor de los Activos. Si el activo en cuestión, solo genera sus rendimientos cuando actúa en combinación con otros activos, la empresa aplicará el concepto de unidad generadora de efectivo.

49. La disponibilidad de recursos para completar, utilizar y obtener beneficios procedentes de un activo intangible puede ser demostrada por ejemplo, mediante la existencia de un plan de negocio que ponga de manifiesto el recurso técnico, financiero o de otro tipo necesario, así como la capacidad de la empresa para asegurarse tales recursos. En ciertos casos, la empresa demostrará la disponibilidad de la financiación externa, obteniendo del prestamista una indicación de su voluntad positiva de financiar el plan presentado.

50. Con frecuencia, el sistema de costos de la empresa puede medir de forma confiable los costos que conlleva la generación interna de un activo intangible, tales como los sueldos y otros gastos necesarios para asegurar los derechos intelectuales o las licencias o los programas informáticos desarrollados al efecto.

51. No deben ser reconocidos como activos intangibles las marcas, el nombre de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares que se hayan generado internamente.

52. En esta Norma se mantiene el punto de vista de que tales desembolsos realizados en marcas, nombres de periódicos, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares, si provienen de proyectos generados internamente, no pueden distinguirse del costo de desarrollar la actividad empresarial en su conjunto. Por lo tanto, tales partidas no se reconocerán como activos intangibles.

Costo de un activo intangible generado internamente

53. El costo de un activo intangible generado internamente, para los propósitos del párrafo 22, será la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el elemento cumple las condiciones para su reconocimiento, establecidas en los párrafos 19, 20 y 45. El párrafo 59 prohíbe reexpresar, en forma de elementos del activo, los gastos reconocidos previamente como componentes del estado de resultados, ya sea en estados financieros anuales o en información financiera intermedia.

54. El costo de un activo intangible, generado internamente, comprenderá todos los desembolsos de las actividades de crear, producir y preparar el activo para el uso al que va destinado, siempre que puedan serle atribuidos directamente, así como los que puedan distribuirse al mismo con criterios razonables y uniformes. En este costo se incluyen, en la medida que sean de aplicación:

- a) Los desembolsos por materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible.
- b) Los sueldos y salarios, así como otros costos similares, del personal encargado directamente de la generación del activo.

- c) Todos los desembolsos directamente atribuibles a la generación del activo, tales como los honorarios por registrar la propiedad y la amortización de las patentes o licencias utilizadas para generarla.
- d) Los costos indirectos, necesarios para la generación del activo en cuestión que puedan ser distribuidos al mismo con criterios razonables y uniformes por ejemplo, la distribución de la depreciación a los activos intangibles, las primas de seguro y los alquileres. La distribución de los costos indirectos se hará con criterios similares a los utilizados para la distribución de costos a los inventarios (véase la NEC 11, Inventarios). En la NEC 10, Costos de financiamiento se establece los criterios para el reconocimiento de los intereses como componentes del costo de los activos intangibles generados internamente.

55. Los siguientes conceptos no son componentes del costo de los activos intangibles generados internamente:

- a) los desembolsos por gastos administrativos, de venta u otros gastos, indirectos de carácter general para la empresa, salvo que su monto pueda ser atribuido directamente a la preparación del activo para el uso al que va destinado;
- b) los costos derivados de las ineficiencias claramente identificados, y las pérdidas en las que se haya incurrido antes de que el activo alcance el rendimiento normal esperado, y
- c) los gastos de formación del personal que ha de trabajar con el activo.

Ejemplo Ilustrativo del párrafo 53.

Una empresa tiene, en la fase de desarrollo, un nuevo proceso productivo. A lo largo del año 20x5, los desembolsos ocasionados por el mismo fueron

de 1000 de los cuales 900 fueron incurridos antes del 1 de diciembre del 20x5, mientras que los 100 restantes lo fueron entre esa fecha y el 31 de diciembre del 20x5. La empresa es capaz de demostrar que, al 1 de diciembre del 20x5, el proceso productivo en desarrollo cumplía los criterios para su reconocimiento como activo intangible. Se estima que el monto recuperable del conjunto de conocimientos incorporados en el proceso, hasta el momento, es de 500 (considerando debidamente, en el cálculo del mismo, los desembolsos futuros de efectivo para completar el desarrollo del proceso productivo antes de poder ser utilizados).

Al final del 20X5, se reconocerá el proceso productivo como un activo intangible, con un costo de 100 igual a los desembolsos incurridos desde el momento en que se cumplieron los criterios para el reconocimiento, esto es desde el 1 de diciembre. Los desembolsos, por importe de 900, en los que se incurrió antes del 1 de diciembre del 20x5 se reconocerán como cargos en el estado de resultados del período, puesto que no se cumplieron con los criterios de reconocimiento hasta esa fecha. Estos montos nunca formarán parte del costo que tenga el proceso productivo, una vez reconocido en el Balance General.

A lo largo del año 20x6, los desembolsos incurridos han sido por un monto de 2.000. Al final del año 20x6, se estima que el monto recuperable del conjunto de reconocimientos incorporados en el proceso, hasta el momento asciende a 1.900 (considerando debidamente, en el cálculo del mismo los desembolsos futuros de efectivo para completar el desarrollo del proceso productivo antes de poder ser utilizado).

Al final del 20x6, el costo del proceso productivo será de 2.100 (100 por desembolsos reconocidos al final del 20x5 más los 2000 incurridos en el 20x6). La empresa reconocerá una pérdida por deterioro del valor, por un monto de 200, con el fin de ajustar el valor en libros que la partida tiene antes del deterioro de su valor (2.100) hasta alcanzar su valor recuperable (1.900). Esta pérdida por deterioro del valor sería objeto de reversión, en un período subsiguiente, siempre que se cumplieran los requisitos para su

reversión, según se establece en la NEC 27, Deterioro del Valor de los Activos.

Reconocimiento de un gasto

56. *Los desembolsos realizados como consecuencia de la adquisición o generación interna de un elemento intangible deben reconocerse en el estado de resultados del período en el que se incurren, a menos que:*

- a) formen parte del costo del activo intangible en cuestión y se puedan capitalizar, por cumplir los criterios de reconocimiento (véase los párrafos 18 a 55), o bien*
- b) la partida en cuestión haya sido adquirida en una combinación de negocios tratada como una compra, y no pueda ser considerada como activo intangible, en cuyo caso este monto (incluido en el costo de adquisición de la empresa comprada) debe pasar a formar parte del saldo del crédito mercantil o crédito mercantil negativo en el momento de la adquisición (véase la NEC 21, Combinación de Negocios)*

57. En algunos casos, los desembolsos se realizan para suministrar a la empresa beneficios económicos futuros, pero no se adquiere ni crea ningún activo, ni intangible ni de otro tipo, que pueda ser reconocido como tal. En tales casos, el monto se reconocerá en el estado de resultados en el momento en que se incurre. Por ejemplo, los desembolsos por costos de investigación se reconocerán siempre como cargos a resultados, en el período en el que se realizan. Otros ejemplos de gastos que se llevan a resultados son los siguientes:

- (a) Gastos preoperacionales (costos de puesta en marcha de actividades), salvo que las partidas correspondientes formen parte del costo de un elemento de las propiedades, planta y equipo, siguiendo lo establecido en la NEC 12, Propiedades, Planta y Equipo. Los gastos preoperacionales incluyen costos de inicio de actividades, tales como

costos legales y administrativos para el reconocimiento de la personalidad jurídica de las empresas, gastos de pre-apertura de una nueva instalación o de una actividad o gastos de comienzo de una operación o de lanzamiento de nuevos productos o procesos.

- (b) Gastos de actividades formativas.
- (c) Gastos en publicidad y otras actividades promocionales.
- (d) Gastos de reubicación y/o reorganización de una parte o la totalidad de una empresa.

58. Lo establecido en el párrafo 56 no impide reconocer a los anticipos como activos, siempre que el pago, por los bienes o servicios correspondientes, haya sido hecho con anterioridad a la entrega o prestación de los mismos, respectivamente, a la empresa.

No reconocimiento como activos de gastos de períodos anteriores

59. Los desembolsos, realizados en una partida de carácter intangible, e inicialmente reconocidos en el estado de resultados como gastos del período correspondiente, ya sea en estados financieros anuales o en la información financiera intermedia, no podrán ser reconocidos posteriormente como parte del costo de un activo intangible.

Desembolsos posteriores a la adquisición

60. Los desembolsos posteriores, en los que se incurran tras la adquisición de un activo intangible o de su terminación por parte de la

empresa, deben ser tratados como cargos al estado de resultados del período en el que se incurra en ellos, salvo que:

- (a) sea probable que tales desembolsos permitan al activo generar beneficios económicos en el futuro, adicionales a los inicialmente previstos para el rendimiento normal del mismo, y además que*
- (b) tales desembolsos puedan ser medidos y atribuidos al activo de forma confiable.*

Cuando se cumplan esas dos condiciones, el desembolso posterior a la compra debe ser añadido como mayor costo al valor en libros del activo intangible.

61. Los desembolsos realizados en un activo intangible, con posterioridad a su adquisición o su terminación por parte de la empresa, se reconocerán como cargo a los resultados, siempre que se requieran por el mantenimiento del activo en su nivel inicial previsto de rendimiento. La naturaleza de los activos intangibles es tal que en muchos casos, no será posible determinar si es probable que el monto del desembolso posterior vaya a mejorar, o simplemente a mantener, los beneficios económicos que surgen de la empresa por causa de tales activos.

Además, resultará con frecuencia difícil atribuir tales desembolsos a un activo intangible en particular, en lugar de a la empresa en su conjunto. Por tanto, solo en raras ocasiones un determinado desembolso, realizado con posterioridad al reconocimiento inicial de un activo intangible adquirido o generado internamente, puede dar lugar a aumentos en el costo capitalizado del elemento en cuestión.

62. De forma coherente con el párrafo 51, los desembolsos posteriores a la adquisición en marcas, denominaciones de periódicos o revistas, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares (ya hayan sido adquiridos al exterior o se hayan generado internamente), se

considerarán siempre gastos del periodo, con el fin de evitar el reconocimiento de cualquier crédito mercantil generado internamente.

MEDICION CON POSTERIORIDAD AL RECONOCIMIENTO INICIAL

Tratamiento Referencial

63. *Tras el reconocimiento inicial, los elementos del activo intangible deben ser contabilizados a su costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas, que les hayan podido afectar.*

Tratamiento alternativo permitido

64. *Tras el reconocimiento inicial, los elementos de los activos intangibles deben ser contabilizados a sus valores revaluados, esto es, deben ser llevados contablemente a su valor justo en la fecha de la revaluación, menos la amortización acumulada, practicada con posterioridad, y cualquier pérdida acumulada por deterioro del activo con posterioridad a la revaluación. Para fijar el monto de las revaluaciones, según esta Norma, el valor justo debe determinarse en relación a un mercado activo. Por otra parte las revaluaciones deben tener lugar con la suficiente regularidad como para que el valor en libros del elemento no difiera, de forma significativa, de aquel que se habría calculado utilizando el valor justo en la fecha de cierre del balance.*

65. Este tratamiento alternativo permitido no contempla:

- (a) La revaluación de los desembolsos en activos intangibles que no hayan sido reconocidos previamente como activos, ni
- (b) el reconocimiento inicial de activos intangibles por valores diferentes de su costo.

66. El tratamiento alternativo permitido se aplicará después de haber reconocido el activo intangible a su costo de adquisición o producción. No obstante, si solo se llega a reconocer, como activo una parte del costo total del elemento, por no cumplir estos los criterios de reconocimiento hasta alcanzar una etapa intermedia del proceso de su producción (véase el párrafo 53), el tratamiento alternativo permitido se podrá aplicar a la totalidad del activo. Por otra parte el tratamiento alternativo permitido puede ser aplicado también a un activo intangible que haya sido recibido por medio de un subsidio del gobierno y se haya reconocido por un valor simbólico en el balance general (véase el párrafo 33).

67. Es poco común la existencia de un mercado activo, tal y como ha sido descrito en el párrafo 7, para las partidas intangibles, si bien cabe la posibilidad de que exista. Por ejemplo, en ciertos países pueden existir mercados muy activos para las licencias de taxi libremente transferibles, para las licencias o cuotas de pesca y producción. Sin embargo no existen mercados activos para las marcas, nombres de periódicos o revistas, derechos sobre películas o partituras musicales, patentes o las marcas registradas, porque cada uno de estos activos tiene peculiaridades que los hacen únicos. Por otra parte, aunque los activos intangibles son objeto de compra-venta, los contratos se negocian entre compradores y vendedores que actúan aisladamente, y por ello las transacciones son relativamente infrecuentes. Por tales razones, el precio que se paga por un activo en una operación de esta naturaleza puede no suministrar evidencia alguna sobre el valor justo de otro distinto. Finalmente, hay que considerar que los precios de los mercados, con mucha frecuencia, no están disponibles para el público en general.

68. La frecuencia de las revaluaciones depende de la volatilidad de los valores justos de los activos intangibles que son objeto de revaluación. Si el valor justo de un activo revaluado difiere, de manera importante, de su valor en libros es necesaria una nueva revaluación. Algunos activos intangibles pueden experimentar movimientos importantes y de carácter volátil en su valor justo, de forma que sea preciso practicar revaluaciones

anuales. Tales revaluaciones frecuentes serán innecesarias para activos intangibles con movimientos insignificantes en sus valores razonables.

69. Cuando se revalúa un activo intangible, la amortización acumulada hasta el momento de la revaluación se puede tratar de dos maneras:

- a) ajustándola proporcionalmente en función del cambio experimentado por el valor en libros bruto ante de amortizaciones del activo, de forma que el valor en libros final para el activo intangible, tras la revaluación, sea igual al monto revaluado que se quiere conseguir, o bien.
- b) eliminándola por compensación con el valor en libros bruto del activo, de forma que sea el saldo neto resultante el que se revalúe hasta el monto correspondiente.

70. Si un activo intangible es objeto de revaluación, todos los demás activos de su misma clase deben también ser revaluados, a menos que no exista un mercado activo para esos elementos.

71. Una clase de activos intangible es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la empresa. Los elementos que componen una misma clase se revaluarán simultáneamente, con el fin de evitar una revaluación selectiva de los activos, y la presentación de saldos en los estados financieros que representen una mezcla de costos y valores de diferentes momentos en el tiempo.

72. Si un elemento intangible, dentro de una clase de activos intangibles revaluados, no pudiera ser objeto de revaluación porque no hay un mercado activo para el mismo, el elemento en cuestión debe ser contabilizado a su costo de adquisición o producción, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro, acumuladas que le hayan podido afectar.

73. *Si no pudiera seguir determinándose el valor razonable de un activo intangible, por falta de un mercado activo que sirva de referencia, el valor en libros del elemento debe ser el importe revaluado, en la fecha de la última vez que se haya practicado la revaluación en relación con el mercado activo, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro, acumuladas, que lo hayan podido afectar a partir de entonces.*

74. El hecho de que no continúe habiendo un mercado activo para proceder a revaluar un elemento del activo intangible, puede indicar que el valor de dicho activo se ha deteriorado, y por lo tanto que es preciso realizar las comprobaciones sobre deterioro marcada en la NEC 27, Deterioro del Valor de los Activos.

75. Si, en alguna fecha posterior a la desaparición del mercado activo, el valor razonable del activo intangible pudiera determinarse de nuevo en relación con el mercado, se aplicará el tratamiento alternativo permitido desde esa misma fecha.

76. *Cuando se incremente el valor en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, tal aumento debe ser llevado directamente a una cuenta de superávit de revaluación, en el patrimonio. No obstante, el incremento debe ser reconocido como ingreso del período en la medida que exprese la reversión de un decremento del valor del mismo activo, que fue reconocido previamente como una pérdida.*

77. *Cuando se reduce el valor en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, tal disminución debe ser reconocida como una pérdida del período. No obstante, el decremento debe ser cargado directamente contra cualquier superávit de revaluación registrado previamente en relación con el mismo activo, siempre en la medida en que tal decremento no exceda el saldo de la citada cuenta de superávit de revaluación.*

78. Cuando se considere realizado el superávit de revaluación acumulado, que forme parte del patrimonio, puede ser transferido directamente a las utilidades retenidas. El monto total del superávit de revaluación acumulado se puede considerar realizado cuando se produzca el retiro o se venda el activo. No obstante, también puede considerarse realizada una parte del monto del superávit de revaluación, a medida que éste sea utilizado por la empresa, en cuyo caso el monto que se entenderá como realizado será la diferencia entre la amortización correspondiente al período corriente, calculada a partir del valor en libros revaluado, y la que hubiera sido calculada utilizando el costo histórico del activo. La transferencia del superávit de revaluación a las ganancias retenidas no se realizará a través del estado de resultados.

AMORTIZACIÓN

Período de amortización

79. El monto amortizable de cualquier elemento del activo intangible debe ser distribuido de forma sistemática, en los años que componen su vida útil. Existe una presunción que puede rechazada ser en ciertos casos justificados, de que la vida útil de un activo intangible no puede exceder de veinte años, contado desde el momento de que el activo está disponible para ser utilizado. La amortización debe comenzar en cuanto el activo esté disponible para el uso al que va destinado.

80. A medida que se van consumiendo, en el tiempo, los beneficios económicos incorporados a los activos intangibles, se irá reduciendo el valor en libros de los mismos de forma que refleje este consumo. Esto puede conseguirse mediante una distribución sistemática del costo del activo o de su valor revaluado, menos el valor residual que le pueda corresponder, como un gasto a lo largo de la vida útil del elemento. La amortización se reconocerá independientemente de que haya habido un aumento; por ejemplo, el valor justo o en el monto recuperable del activo.

Para determinar la vida útil de un activo intangible, es preciso considerar muchos factores entre los que incluyen:

- a) el uso esperado del activo, por parte de la empresa, así como si el elemento podría ser gestionado de forma eficiente por otro equipo directivo distinto
- b) los ciclos típicos de vida del producto, así como la información pública disponible sobre estimaciones de la vida útil, para tipos similares de activos que tengan una utilización parecida;
- c) la incidencia de la obsolescencia técnica, tecnológica o de otro tipo;
- d) la estabilidad de la industria en la que se va a operar el activo, así como los cambios en la demanda de mercado para los productos o servicios fabricados con el elemento en cuestión;
- e) las actuaciones esperadas de los competidores ya sean presentes o potenciales;
- f) el nivel de los desembolsos por mantenimiento necesarios para conseguir los beneficios económicos esperados del activo, así como la capacidad y voluntad de la empresa para alcanzar ese nivel;
- g) el período de control sobre el activo, si estuviera limitado así como los límites, ya sean legales, o de otro tipo, impuestos sobre el uso del elemento, tales como la fecha de caducidad de los arrendamientos relacionados con él;
- h) si la vida útil del activo depende de las vidas útiles de los otros activos poseídos por la empresa.

81. Dada la experiencia actual de cambios rápidos en la tecnología, tanto los programas de computación como otros activos intangibles están

sometidos a una rápida obsolescencia tecnológica. Por tanto, es probable que su vida útil sea corta.

82. Las estimaciones de la vida útil de un activo intangible se vuelven, por lo general, menos confiables a medida que la vida útil potencial se incrementa. En esta Norma se adopta la presunción de que es improbable que la vida útil de los elementos del activo intangible sea mayor de veinte años.

83. En casos muy raros, puede existir una evidencia conveniente de que la vida útil, de un determinado activo intangible, va a superar el período de veinte años antes mencionado. En tales casos, en los que se rechaza la presunción de que la vida útil no va a superar los veinte años, la empresa:

- a) amortizará el activo intangible en el período que represente la mejor estimación de su vida útil;
- b) estimará el monto recuperable del activo intangible, al menos, anualmente con el fin de detectar cualquier pérdida del deterioro del valor del elemento (véase el párrafo 99), y
- c) revelará a través de una nota, las razones por las que ha rechazado la citada presunción, así como los factores que han jugado un papel importante en la determinación de la vida útil del activo intangible.

(Véase página siguiente)

Ejemplos

A La empresa ha comprado un derecho exclusivo para producir electricidad de origen hidráulico para un periodo de sesenta años. Los costos de generar energía hidráulica son muchos menores que los de producirla utilizando fuentes alternativas. Se espera que dentro del área geográfica que rodea a la central hidroeléctrica se demande una

importante cantidad de electricidad durante al menos, los próximos sesenta años.

La empresa amortizará el costo del derecho a producir electricidad en un período de sesenta años, salvo que encuentre evidencia de que la vida útil de la concesión es más corta.

B La empresa ha adquirido el derecho a operar una autopista de peaje durante un periodo de treinta años. No existe plan de construcción de carreteras alternativas en el área cubierta por la autopista. Se espera que la autopista esté en uso por un periodo mínimo de treinta años.

La empresa amortizará el costo de los derechos de explotación de la autopista en un período de treinta años, salvo que encuentre evidencia de que la vida útil de la concesión es más corta.

84. La vida útil de un activo intangible puede ser muy larga, pero siempre estará limitada en el tiempo. La incertidumbre existente justifica una estimación prudente de la vida útil del activo intangible, aunque no justifica la elección de un período de amortización que sea tan corto que resulte forzosamente irreal.

85. *Si el control sobre los beneficios económicos futuros de un activo intangible se ha logrado a través de la consecución de derechos legales que ha sido obtenidos por un período limitado de tiempo, la vida útil del activo en cuestión no debe exceder del período cubierto por tales derechos, a menos que:*

- a) *los derechos sean renovables, y*
- b) *la renovación de los mismos sea prácticamente segura.*

86. Pueden existir factores de índole económica y legal que ejerzan influencia sobre la vida útil de un activo intangible: los factores de tipo

económico determinan el periodo a lo largo del cual se recibirán los beneficios económicos futuros, mientras que los factores de tipo legales pueden restringir el intervalo de tiempo en el que la empresa controlará el acceso a tales beneficios. La vida útil será igual al más corto de los periodos que vengan determinados por estos factores.

87. Los siguientes factores, entre otros, indicarán que la renovación de los derechos legales es prácticamente segura:

- a) el valor justo del activo intangible no experimenta reducciones a medida que se aproxima a la fecha inicial de caducidad, o no se reduce a un monto mayor del costo de renovar el derecho correspondiente;
- b) existe evidencia (posiblemente a partir de la experiencia pasada) de que de los derechos legales van a ser renovados, y
- c) existe evidencia de que se cumplirá las condiciones eventualmente necesarios para obtener la renovación de los derechos correspondientes.

Método de amortización

88. El método de amortización utilizado debe reflejar el patrón de consumo, por parte de la empresa de los beneficios económicos derivados del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma confiable deberá adoptarse el método de línea recta de amortización. La cuota de amortización calculada debe ser cargada a gasto del periodo a menos que otra Norma Ecuatoriana de Contabilidad permita o bien exija que tal monto se incluya en el valor de libros de otro activo.

89. Pueden utilizarse diferentes métodos para distribuir el monto amortizable de un activo, de forma sistemática, a lo largo de su vida útil. Entre tales métodos se encuentra el de amortización de línea recta, el de un porcentaje constante sobre valor en libros o el de suma de unidades de

producción. El método usado para cada activo en particular se seleccionará a partir del patrón esperado de consumo de los beneficios económicos, y será aplicado de forma uniforme periodo a periodo, salvo que se produzca un cambio en los patrones esperados de consumo de los beneficios económicos derivado del activo. En raras ocasiones o quizás en ninguna, existirá una evidencia suficiente como para apoyar un método de amortización que produzca en los activos intangibles, una amortización acumulada menor que la obtenida al utilizar el método de amortización de línea recta.

90. Normalmente, la cuota de amortización será reconocida como un gasto del periodo. No obstante en ocasiones los beneficios económicos, incorporados a un activo, se absorben dentro de la empresa en la producción de otros activos, en lugar de originar un gasto. En tales casos, la cuota de amortización formará parte del costo de esos otros activos, de forma que será incluida en su valor en libros. Por ejemplo, la amortización de los activos intangibles utilizados en el proceso de producción, se incorporará el valor en libros de los inventarios (véase la NEC 11, Inventarios).

Valor residual

91. *Debe suponerse que el valor residual de un activo intangible es nulo a menos que:*

a) *exista un compromiso, por parte de un tercero, para comprar el activo al final de su vida útil; o bien que:*

b) *haya un mercado activo para la clase de activo intangible en cuestión, y además:*

i. *Pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado, y*

II. Sea probable que tal mercado subsista al final de la vida útil del mismo.

92. El monto amortizable de un activo se determinará después de deducir el correspondiente valor residual. Un valor residual distinto de cero implica que la empresa espera vender el activo intangible antes de que termine su vida económica.

93. Si se adopta el tratamiento referencial al valor residual, se estimará utilizando los precios que se den en el mercado, en el momento de la adquisición para la venta de un activo similar que haya alcanzado el final de su vida útil estimada, y que se haya estimado en similares condiciones a las que se van a aplicar para el activo que se está valorando. El valor así conseguido no será objeto de modificaciones posteriores, como consecuencia de cambios en los precios o en el valor de mercado. Si se escoge el tratamiento alternativo permitido, se hará una nueva estimación del valor residual, reconociendo con cada revaluación practicada, para lo cual se utilizará los precios que se den en el mercado en ese momento.

REVISIONES DEL PERIODO Y DEL METODO DE AMORTIZACION

94. *Tanto el periodo como el método de amortización utilizados deben ser objeto de revisión, como mínimo al final de cada periodo contable. Si la nueva vida útil esperada difiere significativamente de las estimaciones anteriores, debe cambiarse el periodo de amortización para reflejar esta variación. Si se ha experimentado un cambio significativo en el patrón esperado de generación de beneficios económicos por parte del activo, el método de amortización debe ser modificado para que refleje estos cambios. Los efectos que estas modificaciones, en el periodo y en el método de amortización, produzcan en las cuotas de amortización del periodo en el que se detecten y en los posteriores deben ser tratados como cambios en las estimaciones contables, según lo establecido en la NEC 5, Ganancia*

o pérdida Neta del periodo, Errores fundamentales y cambios en las Políticas Contables.

95. A lo largo de la vida del activo intangible, puede ponerse de manifiesto que la estimación de la vida útil puede ser alargada por desembolsos efectuados con posterioridad a la adquisición o terminación del activo, siempre que produzcan el efecto de mejorar las condiciones del activo y colocarlas por encima del nivel de rendimiento originalmente establecido para el mismo. Por lo contrario el hecho de que se reconozca una eventual pérdida por deterioro del valor, puede indicar que es preciso cambiar el periodo de amortización.

96. Con el transcurso del tiempo, el patrón de generación de los beneficios futuros esperados por la empresa, por un determinado activo intangible, puede cambiar. Por ejemplo, puede ponerse de manifiesto que, en lugar de aplicar el método de amortización de línea recta, resulta más apropiado el método de amortización basado en aplicar un porcentaje constante sobre el valor en libros al comienzo de cada periodo. Otro caso que puede servir para ilustrar el cambio en el patrón de beneficios esperados, es cuando se aplaza el uso de los derechos representados por una licencia, a la espera de actuaciones ligadas a otros componentes del plan de actividad. En tal caso, los beneficios económicos, procedentes del activo en cuestión, pueden no comenzar a recibirse hasta periodos posteriores.

RECUPERABILIDAD DEL VALOR EN LIBROS – PERDIDAS POR DETERIORO DEL VALOR

97. Para determinar si se ha deteriorado el valor de los activos intangibles la Compañía aplicará la NEC 27, relacionada con Deterioro del Valor de los Activos. En dicha Norma se explica, cómo ha de proceder la empresa, a revisar el valor en libros de sus activos, y también como ha de determinar el valor recuperable de un activo determinado, para proceder en

consecuencia a reconocer o a revertir una pérdida por deterioro en su valor.

98. Según la NEC 21, Combinación de negocios, si una pérdida por deterioro del valor tiene lugar antes de que termine el primer periodo contable, comenzado desde la compra de un activo intangible, dentro de una combinación de negocios que fue tratada como una compra, la pérdida en cuestión será reconocida como un ajuste simultáneo en los valores del activo adquirido, de una parte, y en el valor del crédito mercantil o crédito mercantil negativo, registradas en el momento de la combinación de otra. No obstante, si la pérdida por deterioro estuviera relacionada con sucesos específicos, o cambios en las circunstancias, ocurridos tras las fechas de adquisición, se reconocerá según las prescripciones de la NEC 27, relacionada con Deterioro del Valor de los Activos, y no como un ajuste en el valor del crédito mercantil o crédito mercantil negativo registrado en el momento de contabilizar la combinación de negocios.

99. *Además de seguir las prescripciones contenidas en la NEC 27 relacionada con Deterioro del Valor de los Activos, la empresa debe proceder a estimar, al final de cada periodo contable, incluso si no hubiese indicación de pérdidas por deterioro del valor, el monto recuperable de los siguientes activos intangibles:*

- (a) cada activo de tipo intangible que no esté todavía disponible para su utilización, y*
- (b) cada uno de los activos intangibles cuyo periodo de amortización excede los veinte años, desde la fecha que estuvo disponible para su utilización*

El monto recuperable debe determinarse utilizando las normas contenidas en la NEC 27 relacionada con Deterioro del Valor de los Activos, procediéndose en consecuencia, a reconocer contablemente las pérdidas por deterioro del valor detectadas.

100. La capacidad que tiene un activo intangible para generar beneficios económicos en el futuro, en un monto suficiente como para recuperar su costo, estará sujeta normalmente a una gran incertidumbre, hasta el momento en que el activo esté listo para su utilización. Por tanto, en esta Norma se exige a la empresa que compruebe, al menos con una periodicidad anual, la posible pérdida por el deterioro del valor de los activos intangibles, que no estén todavía preparados para la utilización a la que van destinados.

101. A veces, es difícil detectar si un determinado activo intangible ha sufrido una pérdida por deterioro del valor, por cuanto entre otras cosas, no existe necesariamente una evidencia cierta del proceso de obsolescencia. Este tipo de dificultad aparece, en particular, en el caso de activos con una vida útil prolongada. Como consecuencia de lo anterior, esta Norma exige como mínimo, un cálculo anual del monto recuperable para aquellos activos, cuya vida útil exceda de veinte años a partir del momento en que están disponibles para ser utilizados.

102. El requisito de comprobación anual de la pérdida por deterioro de valor, para los activos intangibles, se aplicará siempre que al activo se le haya estimado una vida útil superior a 20 años a partir del momento en que se comience a utilizar. Por tanto, si se diera el caso de que, al proceder a reconocerlo inicialmente, se estimó para un determinado activo intangible una vida útil menor de 20 años, pero por desembolsos posteriores fue ampliada hasta superar los 20 años desde que el activo dispuesto por primera vez para su utilización, la empresa ejecutará en todo caso, las comprobaciones sobre pérdidas por deterioro del valor exigidas por el párrafo 99 (b), y procederá a revelar la información exigida en el párrafo 111 (a).

RETIROS Y DISPOSICION DE ACTIVOS INTANGIBLES

103. *Los elementos del activo intangible deben darse de baja (esto es eliminarse del balance general) cuando sean dispuestos, o bien cuando no se espera ya beneficios económicos futuros de los mismos, por su utilización y liquidación posterior.*

104. *Las pérdidas o ganancias procedentes de la disposición o retiro de un activo intangible deben determinarse como diferencia entre los montos netos obtenidos de la venta de los mismos, en su caso, y el valor en libros del activo en cuestión. Tales cantidades deben ser consideradas como gastos o ingresos, según el caso, en el estado de resultados del periodo en que se produzca la disposición o retiro del ítem.*

105. Si se procede a intercambiar un activo por otro similar, en las circunstancias descritas en el párrafo 35, el costo del activo que se ha adquirido será igual al valor en libros del activo que se ha entregado a cambio, de forma que no se produzcan ni pérdidas ni ganancias en la operación.

106. Cuando se procede a retirar de su utilización habitual al activo intangible, y se mantiene para ser dispuesto, se valorará según su valor en libros, en la fecha del retiro. Como mínimo una vez, al final de cada periodo contable, la empresa comprobará si el activo ha tenido pérdidas por deterioro del valor, aplicando las reglas de la NEC 27 relacionada con Deterioro del Valor de los Activos. En su caso, procederá a reconocer inmediatamente tales pérdidas.

REVELACIONES

De tipo General

107. *Se debe revelar en los estados financieros, cada clase de activos intangibles, y distinguiendo entre los activos que se han generado internamente y los demás, la siguiente información:*

- (a) *las vidas útiles o los porcentajes de amortización utilizados;*
- (b) *los métodos de amortización utilizados;*
- (c) *el valor en libros bruto y la amortización acumulada (a la que se sumará, en su caso el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final del periodo;*
- (d) *el rubro o rubros, del estado de resultados, en los que están incluidos la amortización practicada a los activos intangibles;*
- (e) *una conciliación de los valores en libros al inicio y al final del periodo, mostrando:*
 - I. *los incrementos, con indicación separada de los que proceden de desarrollo interno o de combinaciones de empresas;*
 - II. *las disposiciones y retiros de ítems;*
 - III. *los incrementos y decrementos durante el periodo, procedentes de revaluaciones efectuadas según se indican en los párrafos 64, 76, y 77 así como de pérdidas por deterioro del valor, o recuperaciones del mismo, llevadas directamente al patrimonio, siguiendo las reglas de la NEC 27 relacionada con Deterioro del Valor de los Activos, si los hubiere;*
 - IV. *las pérdidas por deterioro de valor reconocidas, a lo largo del periodo, en el estado de resultados, si las hubiere;*
 - V. *las reversiones de pérdidas anteriores por deterioro del valor que hayan revertido, a lo largo del período y se hayan llevado al estado de resultados, si las hubiere;*

VI. el importe de la amortización reconocida durante el período;

VII. las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de estados financieros de entidades extranjeras.

No es obligatorio presentar información comparativa de períodos anteriores.

108. Una clase de activos intangibles es un conjunto de activos de uso y naturaleza similar, dentro de la operación de la empresa. Son ejemplos de clases distintas los siguientes tipos de elementos:

- (a) marcas;
- (b) nombres de periódicos o revistas y sellos o denominaciones editoriales;
- (c) programas de computadoras y aplicaciones informáticas;
- (d) concesiones y franquicias;
- (e) derechos de propiedad intelectual, patentes y otras manifestaciones de la propiedad industrial o derechos de explotación;
- (f) recetas o fórmulas, modelos diseños y prototipos; y
- (g) activos intangibles en curso.

Las clases mencionadas arriba pueden ser desagregadas (o agregadas en su caso) en otras pequeñas (más grandes en su caso), siempre que ello produzca una información más relevante para los usuarios de los estados financieros.

109. En el caso de los activos intangibles que hayan sufrido pérdidas por deterioro del valor, la empresa revela además de los detalles requeridos en los anteriores apartados (e)(III) del párrafo 107, la información exigida por la NEC 27 relacionada con Deterioro del Valor de los Activos.

110. La empresa revelará asimismo la naturaleza y efecto de los eventuales cambios en las estimaciones contables que tengan un efecto importante en el período corriente, o que se espere tengan repercusión significativa en períodos futuros, utilizando las reglas contenidas en la NEC 5, Ganancia o Pérdida Neta del Período, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables. Tales revelaciones pueden ser necesarias por causa de cambio en:

- (a) el período de amortización;
- (b) el método de amortización o,
- (c) los valores residuales

111. *Los estados financieros deben revelar información acerca de los siguientes aspectos:*

- (a) *En el caso de que un determinado activo intangible se amortice en un período superior a veinte años, las razones por las que se ha rechazado la presunción de que la vida útil de los activos intangibles no puede superar ese período, a contar desde que el mismo está disponible para utilización. Al informar sobre las anteriores razones, la empresa debe también describir el factor o los factores, que ha jugado un papel significativo en la determinación de la vida útil del activo en cuestión*
- (b) *Una descripción, informando el valor en libros y el período restante de amortización, de cualquier activo intangible que sea significativo*

dentro de los estados financieros de la empresa, tomados en su conjunto.

(c) Para los activos intangibles que se hayan adquirido mediante un subsidio subvención del gobierno y hayan sido reconocido inicialmente a su valor justo (véase el párrafo 33):

I. el valor justo por el que se han registrado inicialmente tales activos;

II. su valor en libros;

III. si se contabilizan, en los períodos siguientes a la adquisición, utilizando el tratamiento referencial o el tratamiento alternativo permitido por esa Norma.

(d) La eventual existencia y el valor en libros correspondiente, de los activos intangibles cuya titularidad tiene alguna restricción, así como, los valores contables de los activos intangibles que sirven como garantías de deudas.

(e) El importe de los compromisos, si existen para la adquisición de activos intangibles.

112. Cuando la empresa proceda a describir el factor, o los factores, que han jugado un papel importante en la determinación de la vida útil del activo intangible, cuya amortización se extiende más allá de veinte años, tendrá que considerar la lista de los factores que se indica en el párrafo 80.

ACTIVOS INTAGIBLES CONTABILIZADOS SEGÚN EL METODO ALTERNATIVO PERMITIDO

113. *En el caso de activos intangibles contabilizados por sus valores revaluados, la empresa debe proceder a revelar la siguiente información:*

- (a) *Por clase de activos intangibles;*
- I. *la fecha efectiva de la reevaluación;*
 - II. *el valor en libros de los activos intangibles revaluados, y*
 - III. *el valor en libros que se habría incluido en los estados financieros si los activos intangibles se hubieren contabilizado utilizando el tratamiento referencial del párrafo 63 y,*
- (b) *los saldos del superávit de reevaluación tanto al principio como al final del período, que procedan de los activos intangibles, indicando los cambios ocurridos en la partida durante el período, así como, cualesquiera restricciones para el reparto de las mismas a los accionistas.*

114. Puede ser necesario, para los propósitos de las revelaciones exigida en el párrafo anterior, proceder a la agregación de las clases de activos intangibles revaluados. No obstante, las citadas clases no se agregarán si de esta operación pudieran resultar saldos mixtos que incluyeran activos medidos según el tratamiento referencial, junto con otros medidos según el tratamiento alternativo permitido para años posteriores a la adquisición.

Desembolsos por Investigación y Desarrollo.

115. En los estados financieros se deberá revelar el monto acumulado de los desembolsos por investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gastos en el estado de resultados durante el período.

116. En los desembolsos por investigación y desarrollo se incluirán, tanto los que son directamente atribuibles a las actividades de investigación y desarrollo, como otros que se puedan distribuir de forma razonable y coherente a las mismas (Véanse los párrafos 54 y 55, donde se contienen las indicaciones sobre los tipos de desembolsos que se puedan incluir para cumplir los objetivos de las exigencias informativas señaladas en el párrafo 115).

Otra Información

117. Se aconseja, pero no se exige, que las empresas aporten la siguiente información adicional:

- a) una descripción de los activos intangibles completamente amortizados que se encuentran todavía en uso, y
- b) una breve descripción de los activos intangibles que, aún estando controlados por la empresa, no se reconocen como activos por no cumplir los criterios de reconocimiento fijados en esta Norma, o porque fueron adquiridos o generados antes de que la misma estuviese en vigencia.

Fecha de vigencia

118. Esta Norma Ecuatoriana de Contabilidad entra en vigor para los estados financieros que correspondan a periodos que inicien el o después del 1o. de enero del 2001. Se estimula su aplicación previa.

119. *Esta Norma deroga la NEC 14, Costos de Investigación y Desarrollo.*